



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 16 novembre 2006

CIRCOLARE N. 33/E

OGGETTO: *Registrazione telematica dei contratti di locazione di beni immobili in corso di esecuzione alla data del 4 luglio 2006. Articolo 35, comma 10-quinquies, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006.*

Indice

<i>Premessa</i>	1
<i>1. Regime fiscale delle locazioni</i>	2
<i>2. Obbligo di registrazione dei contratti di locazione in corso al 4 luglio</i>	6
<i>3. Contratti da registrare</i>	7
<i>4. Soggetti obbligati alla registrazione</i>	8
<i>4.1. Opzione IVA</i>	9
<i>5. Modalità di registrazione</i>	9
<i>6. Base imponibile dell'imposta di registro</i>	11
<i>6.1. Determinazione e versamento dell'imposta</i>	13
<i>7. Cessioni, risoluzioni e proroghe del contratto</i>	16
<i>7.1 Cessioni di contratto</i>	16
<i>7.2. Risoluzioni e proroghe</i>	17
<i>8. Contratti stipulati successivamente al 4 luglio 2006</i>	17

Premessa.

La presente circolare illustra le modalità di registrazione e di versamento dell'imposta proporzionale di registro per i contratti di locazione, anche finanziaria, e di affitto di fabbricati, già assoggettati ad imposta sul valore aggiunto in virtù delle disposizioni vigenti fino al 4 luglio 2006 e in corso di

esecuzione alla medesima data. Chiarisce, altresì, le modalità per esercitare, nei limiti consentiti, l'opzione per l'assoggettamento ad IVA delle relative prestazioni.

I chiarimenti forniti si ricollegano al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 settembre 2006, concernente “*Modalità e termini degli adempimenti e dei versamenti di cui all'articolo 35, comma 10-quinquies, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248*” pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 21/09/2006.

Tutti i documenti amministrativi richiamati nella presente circolare sono consultabili sul sito internet www.agenziaentrate.it.

1. Regime fiscale delle locazioni

L'articolo 35, comma 8, lettera a), numero 1, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (in seguito decreto legge), ha modificato profondamente il regime fiscale, ai fini dell'imposizione sul valore aggiunto, delle prestazioni di locazione, anche finanziaria, e di affitto aventi ad oggetto beni immobili, attraverso la riformulazione dell'articolo 10, comma 1, numero 8), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La nuova disciplina IVA, illustrata con la circolare n. 27 del 2006, prevede che talune delle operazioni in discorso, precedentemente soggette al tributo, sono ora considerate esenti.

Più nello specifico, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione in vigore fino al 3 luglio, erano imponibili all'IVA le seguenti prestazioni:

- locazioni finanziarie di qualsiasi tipologia di immobile, sia di tipo residenziale che di tipo diverso;

- locazioni e affitti di immobili strumentali non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (identificati catastalmente nelle categorie C, D, E ed A10);

- locazioni o affitti di immobili abitativi posti in essere dalle imprese che li avevano costruiti per la vendita;

- locazione e affitti di aree destinate a parcheggio di veicoli e di aree con destinazione edificabile in base alle previsioni degli strumenti urbanistici.

- assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi (numero 26 della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

Per effetto dell' articolo 35, comma 8, del decreto legge, che ha riformulato l'articolo 10, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, il regime IVA delle locazioni di immobili è stato modificato nei termini di seguito indicati:

- a) tutte le locazioni di immobili a destinazione abitativa sono ora esenti ai fini IVA, comprese le locazioni finanziarie e le locazioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita.

Restano, invece, soggette al regime di imponibilità ad IVA le assegnazioni in godimento di case di abitazione poste in essere da cooperative e loro consorzi, in quanto il decreto legge non ha modificato il numero 26 della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972. La disposizione si riferisce, ovviamente, alle assegnazioni in godimento ai soci delle cooperative, considerato che le assegnazioni in proprietà ai soci di cooperative diverse da quelle a proprietà indivisa, rilevano come cessioni di beni e scontano lo stesso regime delle cessioni di abitazioni da parte di imprese costruttrici (assoggettamento ad IVA se la cessione o l'assegnazione da parte delle imprese costruttrici interviene entro quattro anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero);

b) anche gli immobili strumentali scontano il regime di esenzione previsto in linea generale per tutte le locazioni, comprese quelle finanziarie, con alcune eccezioni. Sono infatti imponibili al tributo:

- le locazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- le locazioni nei confronti di soggetti passivi d'imposta che hanno un pro-rata di detraibilità non superiore al 25% nonché
- le locazioni in relazione alle quali il locatore ha espresso l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

Il trattamento IVA delle locazioni di immobili abitativi, come sopra specificato, si applica anche se unitamente al fabbricato di tipo residenziale (bene principale) sia ceduto in locazione anche il box o la cantina (pertinenza).

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, si considerano pertinenze le *“cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*.

In presenza di un unico atto, infatti, la locazione del bene pertinenziale si configura come operazione accessoria rispetto alla locazione del bene principale e, pertanto, ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, i relativi corrispettivi restano assoggettati al medesimo trattamento IVA.

Il vincolo pertinenziale assume rilievo anche nella diversa ipotesi in cui la pertinenza sia costituita da un fabbricato abitativo e il bene principale da un fabbricato strumentale; in tal caso la prestazione viene assoggettata unitariamente alla disciplina prescritta per le locazioni di fabbricati strumentali.

Il nuovo regime introdotto dal decreto legge per le locazioni di immobili strumentali non interessa le locazioni rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario, qualificate operazioni esenti da IVA ai sensi della disposizione speciale di cui all'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e successive

modificazioni. Si ricorda che ai sensi di tale disposizione sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario, effettuate da società facenti parte di un gruppo bancario o di un gruppo assicurativo ovvero di un gruppo il cui volume di affari dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti di altre società facenti parte del gruppo medesimo.

Ne consegue che le locazioni di immobili effettuate ai sensi del citato articolo 6 della legge n. 133 del 1999, ancorché eseguite nei confronti di soggetti con pro-rata di detraibilità inferiore al 25 per cento e aventi ad oggetto fabbricati strumentali continuano ad essere assoggettate al regime di esenzione per esse espressamente previsto.

Sono ugualmente estranee all'ambito di applicazione dell'articolo 10, n. 8), le concessioni e le sub-concessioni di beni demaniali, le quali non possono configurarsi quali locazioni di beni immobili.

Trattamento delle locazioni ai fini dell'imposta di registro

a) A seguito delle modifiche apportate dal decreto legge [articolo 35, comma 10, lettere b) e c)] all'articolo 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e all'articolo 5, comma 1, della tariffa del medesimo testo unico, tutti i contratti di locazione, anche finanziaria e di affitto aventi ad oggetto immobili strumentali per natura, siano essi esenti ai fini dell'IVA in base all'articolo 10, primo comma, numero 8) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero assoggettati al tributo in quanto rientranti nelle ipotesi di deroga previste dal medesimo articolo 10, n. 8), devono essere assoggettati all'imposta proporzionale di registro. Tale prescrizione è correlata all'introduzione, da parte del decreto legge, di una nuova aliquota d'imposta per la registrazione dei contratti in esame, stabilita nella misura dell'1 per cento.

La predetta aliquota, prevista dall'articolo 5, lett.a-bis) della tariffa, è specificamente riferita alle locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, effettuate da locatori che agiscono nella veste di soggetti IVA. Qualora, invece, il locatore non abbia soggettività Iva la locazione continuerà ad essere assoggettata all'imposta di registro con l'aliquota del 2 per cento prevista in via ordinaria per le locazioni.

b) I contratti di locazione anche finanziaria di immobili abitativi, che a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge sono attratti nella sfera dell'esenzione IVA, scontano l'imposta proporzionale di registro nella misura del 2% prevista dall'articolo 5, lettera a), della tariffa, parte prima, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

2. Obbligo di registrazione dei contratti di locazione in corso al 4 luglio, precedentemente assoggettati ad IVA.

Ai sensi del comma 10-*quinquies* del citato articolo 35 del decreto legge, i contratti di locazione in corso alla data del 4 luglio 2006, già assoggettati ad imposta sul valore aggiunto in base alle disposizioni in vigore prima del decreto legge devono essere obbligatoriamente registrati. La stessa disposizione ha demandato ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione delle modalità e dei termini di registrazione.

In sede di registrazione è possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità ai fini IVA relativamente alle locazioni di immobili strumentali.

In data 14 settembre 2006 è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia concernente “*Modalità e termini degli adempimenti e dei versamenti di cui all'articolo 35, comma 10-quinquies, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248*”, il quale ha stabilito che gli adempimenti previsti dalle citate disposizioni devono

essere eseguiti a decorrere dal 1° novembre 2006 e non oltre il 30 novembre 2006.

3. Contratti da registrare

Devono essere assoggettati all'imposta di registro, secondo le modalità disciplinate dal richiamato provvedimento, i contratti che, fino al 4 luglio, erano soggetti al regime di imponibilità ad IVA e che a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge rientrano nel regime di esenzione.

In particolare possono essere interessati alla procedura in discorso i seguenti contratti, elencati nell'allegato 1 del provvedimento e contraddistinti dai codici da 04 a 10:

- locazioni finanziarie di beni immobili ad uso di civile abitazione;
- locazioni finanziarie di beni immobili strumentali;
- locazioni finanziarie di beni immobili di altro tipo (ad esempio, fondi rustici);
- locazioni non finanziarie di immobili strumentali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (immobili strumentali 'per natura');
- locazioni di beni immobili ad uso di civile abitazione poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita e relative pertinenze.

Sono soggetti alla registrazione telematica in esame anche i contratti di locazione finanziaria in corso alla data del 4 luglio che abbiano ad oggetto immobili da costruire (c.d. leasing a stato di avanzamento lavori). Ciò a prescindere dalla circostanza che alla predetta data o alla data di registrazione il bene sia stato ultimato.

Vanno, inoltre, registrati i contratti di locazione finanziaria per i quali sia intervenuto, nel periodo compreso fra il 4 luglio e il 31 ottobre 2006, il riscatto del bene immobile da parte dell'utilizzatore.

In tale ipotesi, l'imposta di registro, liquidata con le modalità indicate nel successivo paragrafo 5, è dovuta per la parte che eccede l'imposta ipotecaria e catastale relativa al riscatto dell'immobile, ai sensi dell'articolo 35, comma 10-*sexies*.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 35, comma 10-*quater*, introdotto in sede di conversione del decreto legge, le disposizioni previste in materia di imposte indirette per le locazioni di fabbricati si applicano - se meno favorevoli - anche ai contratti di locazione di azienda il cui valore complessivo sia costituito per più del cinquanta per cento dal valore normale dei fabbricati.

La norma ha un chiaro intento antielusivo in quanto mira ad evitare che attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale della locazione d'azienda siano disapplicate le previsioni introdotte dal decreto legge, come convertito dalla legge n. 248 del 2006, in materia di tassazione delle locazioni di immobili. Considerato che la norma antielusiva in commento è entrata in vigore il 12 agosto 2006, si deve ritenere che la stessa si applica con riferimento ai contratti stipulati a decorrere dalla predetta data.

4. Soggetti obbligati alla registrazione

Sono obbligati alla registrazione in esame, con assunzione di responsabilità solidale ai sensi dell'articolo 10 del d.P.R. n. 131 del 1986, i contraenti (persone fisiche e giuridiche) che siano parti del rapporto contrattuale in corso di esecuzione alla data del 4 luglio 2006.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del provvedimento, la procedura telematica prevista dall'articolo 14 del decreto direttoriale 31 luglio 1998 deve essere utilizzata indipendentemente dal numero di unità immobiliari possedute

dal soggetto obbligato all'adempimento. Per la registrazione dei contratti in argomento non opera, pertanto, il limite previsto all'articolo 5 del d.P.R. 5 ottobre 2001, n. 404, secondo cui *“I soggetti obbligati alla registrazione dei contratti di locazione in possesso di almeno cento unità immobiliari, sono tenuti ad adottare la procedura di registrazione telematica degli stessi direttamente oppure tramite i soggetti delegati o gli incaricati della trasmissione...”*.

Ai fini della registrazione, non è obbligatorio il ricorso alla procedura telematica in esame per i contratti in relazione ai quali la registrazione sia effettuata dal conduttore persona fisica che non agisce nell'esercizio di impresa, arti o professioni (articolo 1.4 del provvedimento) (cfr. circolare 52/E del 2002, punto 1.2).

4.1. Opzione per il regime IVA

Avvalendosi della procedura di registrazione prevista dal menzionato provvedimento, i locatori (concedenti per i contratti di leasing) interessati possono esercitare l'opzione di cui all'articolo 10, n. 8-*ter*) del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, in relazione alle locazioni di immobili strumentali.

In sede di registrazione l'opzione va manifestata attraverso l'utilizzo di specifici codici che identificano altresì l'oggetto del contratto. In particolare deve essere utilizzato il codice “06” per i contratti di leasing (leasing di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA) e il codice “10” per i contratti di locazione (locazione di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA).

5. Modalità di registrazione

Le modalità di registrazione telematica – diretta o tramite intermediari – nonché la relativa procedura di abilitazione sono, in linea di massima, le stesse in

uso per i contratti di locazione e affitto di immobili; pertanto, si rinvia a quanto chiarito con le circolari del 7 gennaio 2002, n. 3/E, e del 20 febbraio 2002, n. 52/E.

A differenza, tuttavia, della procedura di registrazione telematica, già prevista per i contratti di locazione di cui alle richiamate circolari, quella prevista per i contratti in corso al 4 luglio 2006 non prevede l'obbligo di trasmettere in allegato al modello telematico il testo del contratto. E' stabilito, infatti, che la registrazione venga effettuata con la sola trasmissione telematica degli estremi del negozio (articolo 1.2 del provvedimento).

E' utile sottolineare che, in sede di predisposizione dei file contenenti i dati dei contratti da trasmettere per via telematica, deve essere inserita la data di decorrenza effettiva del contratto medesimo e non la data del 4 luglio 2006.

Come precisato nell'articolo 1.3 del provvedimento, i soggetti che effettuano la registrazione sono tenuti ad osservare gli obblighi di rilascio e consegna delle ricevute di cui all'articolo 23 del decreto direttoriale 31 luglio 1998 (cfr. circolare 3/E del 2002, punto 5). In particolare, il generico richiamo all'articolo 23 comporta l'obbligo di *"...conservare per il periodo previsto dall'articolo 18 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (10 anni), i contratti unitamente alle ricevute di cui all'articolo 22, commi 4, 5 e 6 anche al fine di consentire i controlli da parte dell'Agenzia delle entrate."*

Le modalità di registrazione e trasmissione telematica sono disciplinate dall'allegato tecnico 1 al provvedimento del Direttore dell'Agenzia che a tal fine integra gli allegati tecnici *bis* e *quater* al decreto 31 luglio 1998.

6. Base imponibile dell'imposta di registro.

La base imponibile dell'imposta di registro per i contratti di locazione, individuata dall'articolo 43, comma 1, lettera *h*), del relativo testo unico, è costituita dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto (cfr. circolare del 16 gennaio 1998, n. 12/E, par. 4).

Occorre considerare che l'obbligo di registrazione in termine fisso per la tipologia dei contratti in esame, in corso alla data del 4 luglio 2006, riguarda i contratti che al momento della stipula, essendo imponibili ad IVA, non erano sottoposti a registrazione, se non in caso d'uso (articolo 1, comma 1, lettera *b*), della Tariffa, parte II, TUR).

E' evidente che, per i predetti contratti, nel determinare la base imponibile non si debba tenere conto dei canoni di locazione maturati prima del 4 luglio 2006. Pertanto la base imponibile ai fini dell'imposta di registro è determinata dall'ammontare dei canoni imputabile al periodo che va dal 4 luglio fino alla scadenza contrattuale.

Ad esempio, per un contratto con durata 1/4/2006 – 31/3/2009, la durata residua calcolata dal 4 luglio 2006 è di 2 anni e 9 mesi (per frazioni di mese non inferiori a quindici giorni è necessario procedere al ragguaglio a mensilità intere) e l'imponibile è pari all'ammontare dei canoni relativi al periodo 4/7/2006-31/3/2007 nonché ai due anni successivi (dal 1/4/ 2007 al 31/3/2009).

Per i contratti a canone variabile o a canone indicizzato, occorre tener conto anche degli aggiornamenti periodici del canone già eventualmente maturati alla medesima data.

Nella particolare ipotesi, frequente nei contratti di *leasing* immobiliare, nella quale il corrispettivo è costituito da un canone periodico composto da una quota certa, e da un'altra variabile, quest'ultima remunerativa della componente finanziaria e quantificata periodicamente in base all'andamento di particolari indici di riferimento, l'imposta dovuta al momento della registrazione è

commisurata, in applicazione del comma 1 dell'articolo 35, del TUR, alla sola parte di corrispettivo già determinata. Per quanto concerne l'imposta applicabile alla parte indeterminata del corrispettivo, questa sarà liquidata e versata entro 20 giorni dalla scadenza annuale del contratto, momento in cui avverrà la definitiva determinazione della stessa.

Di regola, infatti, per i contratti di locazione aventi durata pluriennale la determinazione dell'imposta di registro è cadenzata dai segmenti temporali in cui è suddiviso il periodo di durata del contratto. Anche in relazione alle ipotesi in esame, pertanto, si deve ritenere che la definitiva determinazione della parte indeterminata di corrispettivo deve avvenire con la cadenza annuale tipica dei contratti di locazione, nonostante le indicizzazioni stabilite contrattualmente debbano essere calcolate con periodicità diversa da quella annuale.

Tale principio opera anche nel caso in cui le parti si siano avvalse della facoltà – prevista dall'articolo 2.1 del provvedimento - di versare in unica soluzione l'imposta di registro dovuta sulla parte determinata di corrispettivo. Come precisato nel provvedimento, il pagamento della maggiore imposta derivante dalla parte indeterminata di corrispettivo, effettuato telematicamente nei termini sopra indicati, tiene luogo della denuncia del verificarsi di eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta di cui all'articolo 19 del TUR

Per il versamento di tale ulteriore imposta dovrà essere utilizzato lo specifico codice tributo n. 116T concernente “imposta di registro per contratti di locazione finanziaria – parte variabile del canone”.

Qualora il canone, per il periodo di tempo considerato ai fini degli adempimenti in esame, risulti ancora del tutto indeterminato (vedasi contratto di leasing a stato avanzamento lavori) andrà indicato comunque un imponibile, sia pur minimo, con assolvimento della corrispondente imposta di registro che non può essere comunque inferiore a euro 67,00. Successivamente, quando l'importo del canone sarà determinato l'imposta si renderà applicabile in misura proporzionale con le modalità sopra indicate.

Si fa presente che anche per i contratti di locazione in corso alla data del 4 luglio opera la regola enunciata dall'articolo 35, comma 2, del TUR secondo cui *“Gli aggiornamenti o gli adeguamenti del canone a norma della legge 27 luglio 1978, n. 392, non hanno effetto ai fini della determinazione definitiva del corrispettivo dell'annualità del contratto nel corso della quale si verificano. Qualora l'imposta sia stata corrisposta per l'intera durata del contratto di locazione gli aggiornamenti o gli adeguamenti del canone hanno effetto ai soli fini della determinazione della base imponibile in caso di proroga del contratto.”*.

6.1. Determinazione e versamento dell'imposta.

L'articolo 2.1 del provvedimento dispone che l'imposta può essere versata in unica soluzione ovvero anno per anno.

Qualora il contribuente opti per il versamento annuale il primo versamento, riferito alla annualità in corso al 4 luglio, dovrà essere commisurato ai canoni relativi al periodo compreso tra il 4 luglio 2006 e la data di scadenza della annualità in corso alla medesima data. Per le annualità successive, l'imposta dovrà essere versata entro 30 giorni dalla data di scadenza della annualità precedente, utilizzando la procedura prevista dal provvedimento in esame.

Si segnala, peraltro, che qualora l'annualità in corso al 4 luglio venga a scadere in data antecedente alla registrazione del contratto (da effettuarsi tra il 1° e il 30 novembre, come disposto con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia), occorre farsi carico anche del versamento dell'imposta relativa alla annualità successiva. Ad esempio se il contratto è stato stipulato il 25 settembre 2005, dovrà essere versata entro il medesimo termine del 30 novembre 2006, non solo l'imposta relativa alla prima annualità, limitatamente al periodo dal 4 luglio al 25 settembre 2006, ma anche quella relativa alla annualità successiva, dal 26 settembre 2006 al 25 settembre 2007.

In tale ipotesi, poiché il ritardato adempimento dell'obbligo di versamento non è imputabile alla condotta delle parti contraenti, bensì alle determinazioni del citato provvedimento, non sono dovuti sanzioni e interessi.

Qualora il contribuente opti per il pagamento dell'imposta anno per anno, l'imposta è di natura complementare e deve essere versata anche se di importo inferiore a 67 euro; ciò in quanto il disposto dell'articolo 41 del testo unico dell'imposta di registro, ai sensi del quale "*L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima...*", non è estensibile all'imposta complementare (cfr. risoluzione ministeriale del 18 giugno 1990, n. 260193).

Si fa presente, inoltre, che la nota I) all'articolo 5 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, prevede, per le locazioni di immobili urbani di durata pluriennale, una detrazione dall'imposta in misura percentuale, pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità. Il beneficio è applicabile anche alle locazioni, comprese quelle finanziarie, rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 35, comma 10-*quinquies* del decreto legge. In questa ipotesi, per fruire della detrazione, è necessario, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, del provvedimento, che il contratto di locazione abbia durata pari o superiore a due anni e, in ogni caso, che il periodo del contratto che residua alla data del 4 luglio 2006 sia complessivamente superiore a dodici mesi.

In tal caso, ai fini del calcolo della detrazione, rileva anche la frazione di periodo compresa tra il 4 luglio 2006 e la prima scadenza contrattuale annuale successiva a tale data.

Questa soluzione risponde ad esigenze di equità, collegate al sopravvenuto obbligo di registrazione di contratti già in corso di esecuzione.

Per i contratti con corrispettivo solo in parte determinato, ipotesi frequente nelle locazioni finanziarie, la riduzione compete unicamente sull'ammontare determinato, relativo a tutte le annualità del contratto. La

detrazione non compete relativamente all'imposta dovuta per la restante parte del corrispettivo, che andrà versata con le modalità precisate in precedenza.

I contratti rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 35, comma 10-*quinquies*, che siano stati registrati prima del 4 luglio 2006 con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa devono essere nuovamente registrati, con le modalità telematiche enunciate nel menzionato provvedimento, ai fini del pagamento della relativa imposta proporzionale. Per gli stessi contratti non è dovuta, invece, l'imposta di bollo.

Dal punto di vista operativo, i contribuenti che utilizzano il programma di compilazione "*Contratti di locazione*" distribuito dall'Agenzia delle Entrate, possono selezionare la fattispecie "*Contratto esente da bollo*", spuntando l'apposita casella del pannello "*Dati generali*". Viceversa, gli utenti che utilizzano software proprietari possono inserire il valore zero nel campo relativo all'ammontare dell'imposta di bollo.

Le aliquote da utilizzare per il calcolo sono quelle indicate dall'articolo 5 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, vale a dire:

- quando il contratto di locazione, anche finanziaria, ha ad oggetto immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: **1 per cento**;

- quando ha ad oggetto fondi rustici: **0,50 per cento**;

- in ogni altro caso (e quindi, in particolare per le locazione di immobili abitativi): **2 per cento**.

Il sistema telematico di registrazione consente anche di versare l'imposta di bollo.

Al riguardo, si precisa che, ai sensi dell'articolo 2, nota 2-*bis*, della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, l'imposta di bollo su contratti di

locazione finanziaria è dovuta nella misura di euro 14,62 per ogni contratto, indipendentemente dal numero di esemplari o copie.

Il versamento delle imposte deve essere effettuato secondo le modalità telematiche stabilite dall'articolo 21 del decreto dirigenziale del 31 luglio 1998 come successivamente modificato con DM 29 marzo 2000 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 78 del 3 aprile 2000).

7. Cessioni, risoluzioni e proroghe del contratto.

Le modalità telematiche di registrazione e di versamento dell'imposta, così come disciplinate dal menzionato provvedimento del Direttore dell'Agenzia, si applicano anche alle cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti interessati dall'ambito di applicazione dell'articolo 35, comma 10-*quinquies* del decreto legge.

A tal fine l'articolo 17 del testo unico dell'imposta di registro stabilisce che l'imposta dovuta per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione “...è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo...”.

Come precisato con circolare 12/E del 1998 (paragrafo 5.1), il tributo dovuto si configura, in tal caso, come principale ed è, pertanto, dovuto nella misura minima di euro 67, come prescritto dal già citato articolo 41 del TUR (cfr. anche la risoluzione ministeriale del 18 giugno 1990, n. 260193).

7.1 Cessioni di contratto

Come precisato con circolare 9 luglio 2003, n. 36/E, la cessione di contratto, se effettuata dietro corrispettivo, costituisce prestazione di servizi imponibile ad IVA ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ed è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, in base

al principio di alternatività enunciato negli articoli 5, comma 2, e 40 del relativo testo unico.

Qualora la cessione non rientri nel campo di applicazione dell'IVA, per carenza in capo al cedente del presupposto soggettivo, la stessa sconta l'imposta di registro in misura proporzionale.

Se il corrispettivo della cessione è solo in parte indeterminato, si applicano le disposizioni in tema di liquidazione e versamento dell'imposta dovuta, esposte in precedenza per i contratti di locazione a corrispettivo in parte indeterminato.

7.2. Risoluzioni e proroghe.

Nulla è innovato circa le modalità di determinazione dell'imposta in caso di risoluzione o proroga del contratto di locazione.

Per tali fattispecie rileva quanto già precisato nella più volte richiamata circolare 12/E del 1998.

8. Contratti stipulati successivamente al 4 luglio 2006

Per i contratti di locazione, anche finanziaria, stipulati nel periodo intercorrente tra la data di emanazione del decreto legge (4 luglio) e quella di entrata in vigore della legge di conversione (12 agosto), la medesima legge di conversione n. 248 del 2006 non reca disposizioni specifiche.

Peraltro, considerazioni logico-sistematiche portano a ritenere che anche i contratti stipulati dopo il 4 luglio 2006 e in corso di esecuzione alla data del 12 agosto 2006 devono essere registrati nei termini e con le modalità previste dal provvedimento del 14 settembre del Direttore dell'Agenzia, semprechè non siano già stati assoggettati all'imposta di registro in misura proporzionale.

In tale ultima ipotesi, l'eventuale opzione per l'imponibilità IVA potrà essere effettuata tramite presentazione (o invio a mezzo raccomandata con avviso

di ricevimento) al competente ufficio dell’Agenzia delle entrate di apposita dichiarazione in tal senso.

Per quanto riguarda i contratti stipulati in data successiva al 12 agosto 2006, non essendo state individuate modalità specifiche per la esecuzione della registrazione, essi vanno registrati secondo quanto stabilito ordinariamente per i contratti di locazione di immobili.

Resta inteso che, in tal caso, l’opzione per l’applicazione dell’Iva sui canoni di locazione dovrà esercitarsi direttamente nell’atto.

In particolare, l’obbligo di eseguire la registrazione in via telematica è previsto per i soli soggetti in possesso di almeno cento unità immobiliari (articolo 5 del d.P.R. 5 ottobre 2001, n. 404), mentre per quelli che possiedono un minor numero di unità immobiliari il ricorso alla procedura telematica resta una facoltà, potendo l’adempimento essere eseguito anche mediante presentazione del contratto su supporto cartaceo. Per la registrazione telematica effettuata obbligatoriamente o per opzione, dovranno osservarsi le modalità previste dal decreto direttoriale 31 luglio 1998 che, in particolare, prevede l’obbligo di trasmettere il testo del contratto.

A beneficio di quanti utilizzano il prodotto software “Contratti di locazione”, fornito gratuitamente dall’Agenzia delle entrate, è opportuno precisare, al riguardo, che gli schemi contrattuali ivi proposti si riferiscono a fattispecie non imponibili ad IVA ed in particolare non contemplano i contratti di locazione finanziaria, spesso caratterizzati da clausole peculiari rispetto a quelle degli ordinari contratti di locazione. Pertanto, con particolare riferimento a detti contratti di locazione finanziaria, si precisa che il testo degli stessi può essere direttamente scritto nei campi modificabili appositamente predisposti dalla procedura nel pannello “Testo del contratto”, ovvero riportato mediante operazioni di copia/incolla da documenti predisposti con i più comuni elaboratori di testo.

Ai fini della registrazione telematica per la individuazione dell’oggetto del contratto devono essere presi in considerazione anche i nuovi codici da “04”

a “10”, introdotti dal provvedimento del 14 settembre. In particolare, dovranno essere utilizzati i codici da “04” a “07” per i contratti di locazione finanziaria e i codici “09” e “10”, per le locazioni di immobili strumentali, indicando i codici specifici ove sia stata esercitata in atto l’opzione per l’assoggettamento ad IVA.

Per i contratti di locazione di immobili abitativi, anche se effettuati dalle imprese costruttrici, e per quelli di locazione di immobili strumentali che non rientrano nell’ambito di applicazione dell’articolo 10, n. 8, del d.P.R. n. 633 (ad esempio locazioni esenti ai sensi dell’articolo 6 della legge n. 133 del 1999), continuerà ad essere utilizzato il codice “02”.

In presenza di difficoltà operative riscontrate nella registrazione dei contratti in esame che, prima dell’emanazione della presente circolare, possono aver indotto i contribuenti ad effettuare la registrazione in ritardo o secondo modalità diverse da quelle precisate, gli uffici non applicheranno sanzioni e interessi in conformità al disposto dell’articolo 6, comma 2, del D.lgs. n. 472/1997 secondo il quale “ *Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.*”.

Le direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.